

Розглянуто методичні аспекти управлінського обліку підприємства на основі обліку витрат за ланцюгом вартості продукції та системи збалансованих показників підприємства. Обґрунтовано необхідність створення системи обліку витрат на основі ланцюга вартості продукції для підприємств поліграфічної промисловості.

Ключові слова: ланцюг створення вартості продукції, показники діяльності підприємств, облік витрат, управлінський облік.

Підтримка конкурентоздатності та розвитку підприємства в сучасних умовах конкурентної боротьби та динамічної зміни ринкового середовища, спонукає суб'єктів господарювання до пошуку ефективних інструментів оптимізації їх господарської діяльності та вдосконалення процесу прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим, зростає потреба у використанні сучасних обліково-аналітичних інструментів стратегічного менеджменту та управлінського обліку, як засобів забезпечення відповідності діяльності підприємства його стратегічним цілям та ринковій стратегії розвитку.

Зважаючи на цілі, що висуваються стратегією розвитку підприємства, *актуальним завданням* для управління підприємством є створення системи обліку, яка адекватна моделі управління. Питання відповідності системи обліку загальній системі управління набуло особливо дискусійного характеру протягом останніх років в наукових дослідженнях як провідних вітчизняних, так і закордонних вчених [1–17].

Метою статті є дослідження можливостей удосконалення системи управлінського обліку підприємства поліграфічних матеріалів на основі використання обліку витрат за ланцюгом створення вартості продукції і збалансованої системи ключових показників.

Традиційні системи управління, що широко використовуються у практичній діяльності вітчизняних підприємств, зокрема підприємств поліграфічних матеріалів, передбачають відповідальність керівників за центрами виникнення доходів та витрат. На практиці результати діяльності, в тому числі і керівників, вимірюються у вартісній формі. Звіти про прибутки та збитки, які характеризують результати діяльності для окремих підрозділів підприємства, складаються за такою ж формою, що й звіт про прибутки та збитки підприємства або групи підприємств в цілому. Але, для забезпечення успішного функціонування і розвитку підприємства в майбутньому цього вже не достатньо.

Тому, виникла потреба ув'язати традиційні системи фінансових показників управлінського обліку з нефінансовими показниками задля приведення їх у відповідність з важливими для розвитку компанії цілями.

Так народилася ідея створення збалансованої системи ключових показників діяльності фірми (або стратегічних карт), як способу узгодження цілей діяльності підприємства та контролю над їх досягненням. Ця ідея не є новою, використання нефінансових показників для опису діяльності підприємства широко використовувалося й раніше. *Перший відомий опис* методу системи збалансованих ключових показників діяльності підприємства належить Роберту Каплану і Девіду Нортону, які був опублікований в журналі *Harvard Business Review* в 1992 році [4–6, 12]. Запропонована ними система показників мала назву «модель стратегічних карт підприємства». Окрім моделі, яку запропонували Роберт Каплан і Девід Нортон, зараз в науковій літературі можна знайти ще багато подібних моделей (наприклад модель стратегічних карт Л. Мейсея, піраміда діяльності фірми К. Мак-Найра, Р. Лінча та К. Кросса, модель EP2M К. Адамса та П. Роберта, та інші). Ці моделі мають різний вигляд, містять в собі різні системи показників, але вони об'єднані однією метою – призначені для оцінки ефективності діяльності підприємства у взаємозв'язку з його загальною стратегією.

На думку розробників моделей стратегічних карт та багатьох експертів, у зміст систем збалансованих показників обов'язково повинні бути включені показники, які доповнюють інформацію з фінансових звітів і знижують ризик прийняття рішень. Вдало складені системи показників характеризують одночасно кінцеві показники (наприклад прибуток) та основні фактори діяльності. Це поглиблює поняття економічного контролю, яке виходить за межі тільки поточного контролю вартісних показників. Сучасне підприємство – це більше, ніж сума грошей, інвестованих в бізнес, тому важливого значення набуває управління інтелектуальним потенціалом, політикою фірми на ринку, набутими знаннями тощо.

Часто між групами фінансових та нефінансових показників важко провести межу, оскільки між ними існує причинно-наслідковий зв'язок. Тому, системи збалансованих показників здатні виявити відповідність між теоретичними припущеннями про зв'язок різних показників та реальним характером цього зв'язку. Роберт Каплан, Девід Нортон, інші автори [1, 3, 11, 12], показали, що модель стратегічних карт дає можливість одночасно контролювати реалізацію цілей у всіх основних аспектах діяльності фірми; її перевага полягає у тому, що вона дозволяє визначити вирішальні для досягнення успіху напрями діяльності. Для ефективної роботи з такими картами важливо усвідомлювати взаємозв'язок між різними показниками діяльності підприємства. Так, якщо компанія хоче бути прибутковою, то вона повинна досягати прихильності споживачів. Для цього треба удосконалювати якість їх обслуговування, що, в свою чергу, вимагає розробки та втілення ефективних операцій на всьому ланцюзі створення вартості компанії.

Управління на основі ланцюга вартості є ефективним інструментом стратегічного управління, обліку та аналізу витрат підприємства. Даний обліково-аналітичний інструмент управління є складовою концепції стратегічного управління витратами підприємства SCM (Strategic Cost Management). Концепція стратегічного управління витратами підприємства складається з таких облікових і управлінських інструментів,

як: аналіз ланцюга вартості продукції; аналіз стратегічного позиціонування; аналіз факторів, що визначають (створюють) витрати.

Кожен складовий елемент даної концепції спрямований на розгляд ефективності управління витратами підприємства з точки зору їх максимальної доцільності та ефективності при створенні економічної вартості продукції підприємства. В рамках розгляду даної концепції управління витратами підприємства SCM, ефективне управління витратами вимагає більш ширшого розуміння суті витрат кожного конкретного підприємства.

М. Портер (Michael Porter) охарактеризував та формалізував розширене трактування витрат підприємства у вигляді ланцюга вартості. Ланцюг вартості для фірми, що займається будь-якою діяльністю – це узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність, починаючи з вихідних процесів від джерел постачання сировини і до готової продукції та її доставки кінцевому споживачу [6].

Концепція ланцюга вартості (Value Chain – ланцюг додавання вартості) згідно визначення М. Портера – це модель, котра допомагає проаналізувати конкретні дії фірми зі створення цінності та конкурентних переваг продукту (товару, послуги) [1, 4–6, 12]. Автор концепції розподіляє етапи створення ланцюга вартості на такі основні процеси, як виробництво, логістику, маркетинг та збут (продаж). З ними перетинаються допоміжні види діяльності такі, як управління персоналом, технологічні дослідження та розробки й інші види допоміжної діяльності, що беруть участь у процесі створення вартості продукту.

Основний зміст концепції М. Портера в тому, що з точки зору стратегії розвитку компанії, головними результатами створення ланцюга вартості продукції є: оптимізація процесу створення та самої вартості продукту, визначення ринкової позиції, напрямку прийняття рішень та цілей розвитку компанії, щодо того чи іншого виду продукту.

Згідно до вище згаданої концепції М. Портер наводить наступні складові елементи витрат створення ланцюга вартості: вхідний логістичний процес, операції, вихідний логістичний процес, маркетинг та продажі, сервісне обслуговування, закупівлі, технологічні дослідження та розробки, управління людськими ресурсами, інфраструктура фірми.

Контроль над повним спектром показників діяльності дає можливість менеджменту побачити майбутні загрози та можливості для зміцнення фінансового і конкурентного стану підприємства, а також оперативно впливати на ситуацію.

Для підприємств поліграфічних матеріалів характерним є те, що вони здійснюють два основних види діяльності: оптову торгівлю поліграфічними матеріалами як власного виробництва, так і виробництва інших фірм. На основі вищевказаних особливостей сформована модель ланцюга створення вартості підприємств поліграфічних матеріалів, яка наведена на рис. 1. Для вирішення проблем управління, необхідним є досягнення якісно нового рівня в технологіях планування, обліку, контролю та інформування в існуючій системі управлінського обліку, врахування як фінансових даних, так і нефінансових показників діяльності на основі даних обліку. Це може бути досягнуто на основі розробки збалансованої системи показників ефективності підприємства з врахуванням обліку витрат за ланцюгом створення вартості. В основу запропонованої системи показників взято класичну модель стратегічних карт Роберта Каплана і Девіда Нортон. Це зумовлено тим, що, на

наш погляд, вона найбільш чітко і доступно розкриває основні аспекти діяльності підприємства, та надає можливість для широкого розповсюдження місії та стратегії фірми.

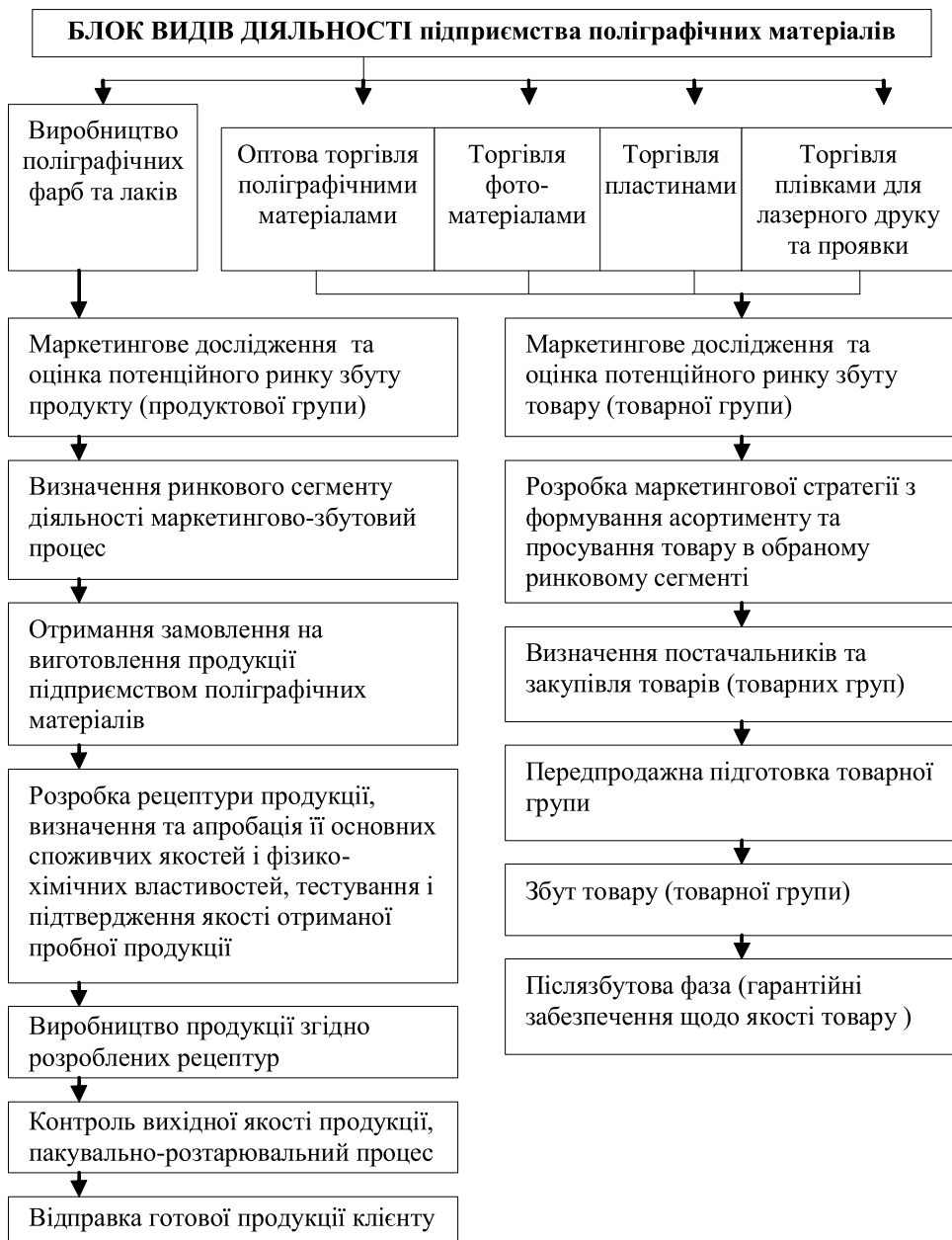


Рис. 1. Модель ланцюга створення вартості підприємств поліграфічних матеріалів

Така система дає можливість адаптувати її до особливостей конкретного підприємства – як до місця фірми на ринку, так і до особливостей її внутрішньої організації.

Процес розробки системи ключових показників фірми можна розділити на декілька етапів. Чотири основних аспекти діяльності, які покладено в основу класичної моделі стратегічних карт Роберта Каплана і Девіда Нортон, повністю підходять для втілення стратегії розвитку досліджуваного підприємства та збільшення створюваної для споживачів цінності за рахунок вдосконалення організаційної структури компанії, її послуг, а також бізнес-процесів. На основі цього ключовими аспектами діяльності підприємства визначено: фінансова діяльність; відносини з споживачами; внутрішні бізнес (виробничі) процеси; управління трудовими ресурсами.

Для кожного аспекту діяльності треба розробити стратегію, яка б дозволила реалізувати сформульовану вище місію підприємства, досягнення конкурентних переваг в бізнесі над суперниками, отримання ключових факторів успіху для втілення цієї стратегії. Можна виділити наступні напрями діяльності:

1. Фінансова діяльність: оцінюються фінансові результати, які заплановані та одержані в рамках інших аспектів діяльності. Ключові показники представлені на рис. 2.

2. Відносини зі споживачами: описуються особливості процесу створення цінностей для споживачів, вимоги покупців до послуг та продуктів, що споживаються, та шляхи їх задоволення. Ключові фактори успіху, які є засобами реалізації вибраних стратегій, будуть виражатися у підвищенні якості обслуговування, задоволенні клієнтів. Для втілення існуючих стратегій вибрані відповідні ключові показники діяльності.

3. Внутрішні бізнес (виробничі) процеси: створюють необхідну споживачам цінність та виправдовують сподівання власників компанії. Виходячи з основного напрямку господарської діяльності характеристикою основних внутрішніх бізнес стратегій є підтримання високого ритму виробничого процесу та скорочення операційного циклу. Ключовими факторами успіху для реалізації виробничої стратегії є ефективність та якість внутрішніх процесів компанії, операційний контроль, що виражається в контролі над рівнем роботи з складськими запасами, виконанням планів продажу продукції, підтриманням високої оборотності складських запасів.

4. Управління розвитком та трудовими ресурсами: характеризує здатність компанії до довгострокового розвитку та є передумовою успішного виживання в довгостроковому плані. В рамках цього аспекту діяльності підприємство формулює шляхи підтримання необхідного рівня продуктивності та ефективності процесів, які створюють цінності для споживачів. Стратегіями управління розвитком та трудовими ресурсами є задоволеність персоналу, розвиток навичок та ключових компетенцій, корпоративної культури всередині фірми, формування базисних компетенцій фірми. Ключовими факторами успіху для реалізації стратегії управління розвитком та трудовими ресурсами є розвиток персоналу, операційна ефективність та інформація про послуги, що надаються.

Вибрані показники розкривають внутрішні бізнес-стратегії підприємства, та дозволяють порівнювати ефективність рівня виробничих процесів, як окремих підрозділів, так і підприємства в цілому.

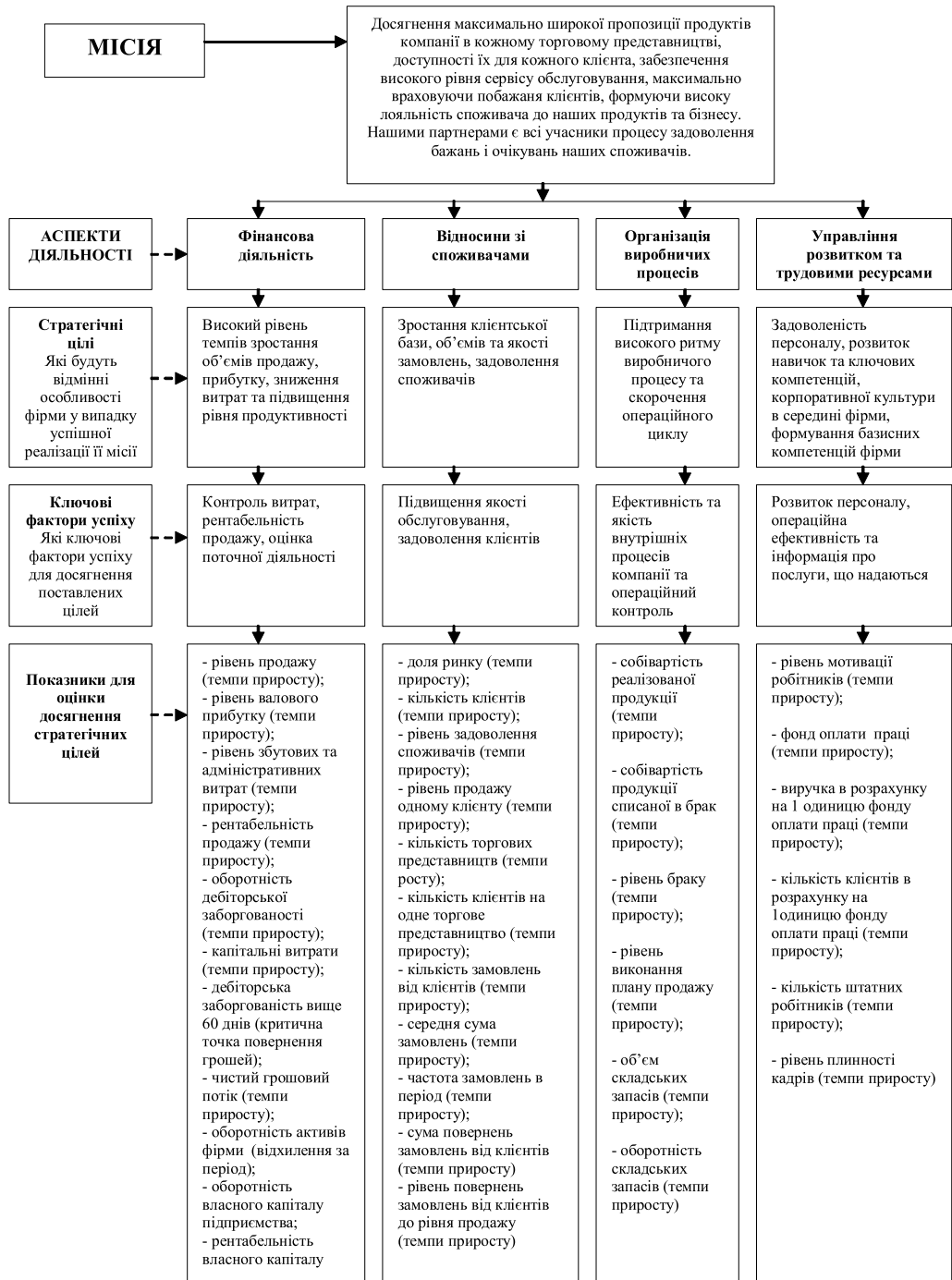


Рис. 2. Комплексна модель збалансованої системи ключових показників підприємства у вигляді моделі стратегічних карт

Контроль над розвитком бізнесу за всіма встановленими ключовим аспектам діяльності має найважливіше значення. Такий контроль вимагає розуміння взаємозв'язку між окремими ключовими напрямками діяльності. Аспекти організації бізнес-процесів, управління розвитком і трудовими ресурсами створюють цінність для споживачів, яка, у свою чергу, в довгостроковій перспективі служить основою зростання прибутку компанії. Після формулювання місії, ключових аспектів діяльності, стратегій їх досягнення, ключових факторів успіху, вибрані показники ефективності зводяться в збалансовану систему показників. Цей етап можна розділити на дві частини: по-перше, потрібно перевірити практичну можливість збору інформації про значення кожного з них; по-друге, перевірити логічну несуперечність розробленої системи показників.

Після відбору показників за принципом можливості збору необхідної інформації, необхідно провести перевірку відповідності відібраних показників вибраним стратегіям та логічну несуперечність розробленої системи за допомогою використання кількісних методів оцінки причинно-наслідкових зв'язків між різними показниками.

Після затвердження керівництвом фірми збалансованої системи показників діяльності, важливим етапом є адаптація цієї системи до особливостей кожного підрозділу фірми. Збалансовані системи ключових показників кожного відокремленого підрозділу мають бути збудовані за однаковим принципом на основі збалансованої системи всього підприємства. Після закінчення адаптації системи показників до особливостей кожного підрозділу фірми, здійснюється розробка прогнозного значення для кожного ключового показника, який включений в збалансовану систему, що повинно відповідати як короткостроковим, так і довгостроковим цілям підприємства. Це здійснюється як для підприємства в цілому, так і для кожного відокремленого підрозділу. Виходячи з того, що результати діяльності відокремлених підрозділів можуть відрізнятися один від другого через величину підрозділів, час, який вони працюють на ринку, та іншого, для кожного відділу продажу потрібно встановлювати прогнозні значення, опираючись на його особливості.

Таким чином, визначаються прогнозні дані для всіх ключових показників, які задіяні в збалансованій системі ключових показників діяльності.

Останнім етапом розробки збалансованої системи ключових показників ефективності є ув'язка її з базовими інструментами в системі управлінського обліку, якими для досліджуваного підприємства є система бюджетного управління з врахуванням необхідності обліку за ланцюгом створення вартості.

Проведене дослідження дає змогу зроби наступні *висновки*.

Забезпечення ефективної діяльності підприємства у сучасних умовах потребує створення стратегічно орієнтованої системи обліку, яка може бути визначена як інформаційна система забезпечення прийняття управлінських рішень спрямованих на створення вартості та досягнення стратегічних цілей бізнесу.

Така система має бути достатньо гнучкою та забезпечувати адекватність інформації про процеси, що здійснюються на відповідних рівнях управління підприємства з одного боку, а з іншого бути інформаційним забезпеченням реалізації стратегії підприємства. Одним з основних напрямків досягнення стратегічних цілей

розвитку підприємства поліграфічних матеріалів є створення системи обліку витрат на основі ланцюга вартості продукції підприємства, як джерела створення конкурентних переваг бізнесу.

Основними результатами створення системи обліку витрат на основі ланцюга вартості продукції підприємства мають бути: оптимізація структури витрат підприємства поліграфічних матеріалів; зниження рівня витрат за етапами створення вартості продукції; підвищення ступеня керованості системи обліку підприємства в цілому; зменшення часу реагування на зміни зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на систему обліку витрат підприємства поліграфічних матеріалів; поліпшення інформативної складової щодо аналізу та управління витратами підприємства поліграфічних матеріалів у загальній інформаційній системі управління підприємством; підвищення конкурентоздатності підприємства та покращення ступеня задоволення кінцевого споживача продукцією підприємства; збільшення сукупної вартості бізнесу підприємства поліграфічних матеріалів в цілому.

Література

1. Друри К. *Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник.* – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2005. – 1071 с.
2. Гуцайлюк З. *Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит.* – 2006. – №2. – С. 14–19.
3. Загородній А., Партин Г. *Управлінський облік як система інформаційного забезпечення управлінських рішень // Бухгалтерський облік і аудит.* – № 7. – 2004. – С. 35–37.
4. Kaplan R. S., Norton D. P. *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System // Harvard Business Review.* – 1996, Vol. 74. – N1. – P.75–85.
5. Kaplan R.S., Norton D.P. *The Balanced Scorecard Translating Strategy Action.* – Cambridge Mass. – 1996.
6. Michael E. Porter – *Competitive Advantage – Search at Amazon.* – internet research.
7. Нападівська Л. *Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств // Бухгалтерський облік і аудит.* – № 8–9. – 2005. – С. 50–62.
8. Пушкар М. С. *Розробка систем обліку: Навчальний посібник.* – Тернопіль: Карт-блвнш, 2003. – 198 с.
9. Сльозко Т. *Управлінський облік чи управлінська стратегія ? // Бухгалтерський облік і аудит.* – № 2. – 2006. – С. 49–54.
10. Чебан Т., Яценко В. *Організаційні аспекти побудови бухгалтерії стратегічного типу // Бухгалтерський облік і аудит.* – № 12. – 2004. – С. 31–36.
11. Аткінсон, Ентоні А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С. *Управлінський облік, 3-тє видання: Пер. з англ.* – М.: Видавничий дім «Вільямс», 2007. – 880 с.

12. Horvath & Partners. Впровадження збалансованої системи показників Пер. з нім. – 2-е. вид. – М.: Альпіна Бізнес Букс, 2006. – 478 с.
13. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль: Карт-блани, 2006. – 334 с.
14. Б. І. Валуєв Проблемні питання розвитку науки про бухгалтерський облік / Тези доповідей науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2007. – 276 с.
15. Л. М. Кіндрацька Управлінський аспект бухгалтерського обліку в Україні / Тези доповідей науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2007. – 276 с.
16. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль: Карт-Блани, 2004. – 370 с.
17. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерський учет: прошлое, настоящее...будущее?! / Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 2–6.

Редакція отримала матеріал 12 грудня 2008 р.